

会计经典译丛·管理会计系列

Management Accounting

管理会计

——发展的方向

Pathways to Progress

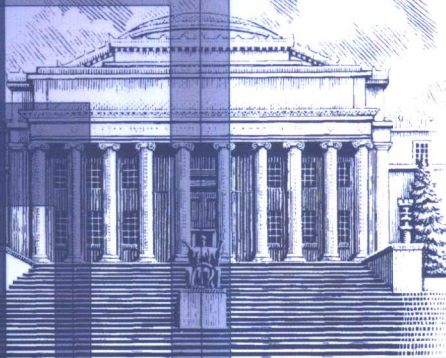
布拉米奇

M. Bromwich

比姆尼

A. Bhimani

著



 中国人民大学出版社

会计经典译丛·管理会计系列

管 理 会 计

——发展的方向

Management Accounting

Pathways to progress

布拉米奇 M. Bromwich 著

比姆尼 A. Bhimani

徐经长 杨轶 唐圣林 刘昕 译

中国人民大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

管理会计:发展的方向/布拉米奇等著;徐经长等译
北京:中国人民大学出版社,2002
(会计经典译丛·管理会计系列)

ISBN 7-300-04500-6/F·1376

I. 管…

II. ①比…②徐…

III. 管理会计-发展-研究

IV. F234.3-11

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2002) 第 096910 号

会计经典译丛·管理会计系列

管理会计

——发展的方向

布拉米奇 比姆尼 著

徐经长 杨轶 唐圣林 刘昕 译

出版发行:中国人民大学出版社

(北京中关村大街31号 邮编100080)

邮购部:62515351 门市部:62514148

总编室:62511242 出版部:62511239

本社网址:www.crup.com.cn

人大教研网:www.ttrnet.com

经 销:新华书店

印 刷:北京东方圣雅印刷有限公司

开本:890×1240毫米 1/32 印张:8.5

2003年2月第1版 2003年2月第1次印刷

字数:236 000

定价:17.00元

(图书出现印装问题,本社负责调换)

“会计经典译丛”策划人语

自 20 世纪 80 年代以来,在欧美各国的成本会计和管理会计领域,出现了许多新的思想和方法,如作业成本会计、成本企划与产品生命周期成本会计、质量成本会计、资本成本会计和战略成本会计等。

为了把这些新的会计思想和方法介绍给国内会计界,我们精心组织策划了这套“会计经典译丛”。这套译丛旨在把西方会计理论和实践方面最新、最权威和最有代表性的著作介绍给大家。为了较为全面、系统地反映当代会计理论与实践的发展,本套译丛分为三个系列:(1)管理会计系列。这一系列涉及管理会计的各个主要领域,理论和实践并重,专业和一般兼顾。在我们所选择的书目中,既有反映最高学术水平的专著,也有西方通用的会计手册。(2)财务管理系列。这一系列所选图书内容涵盖财务管理的主要知识领域,内容涉及财务管理的一般理论、企业内部财务管理的理论和方

法、企业外部资本市场的理论和方法。(3)审计系列。这一系列尽量以民间审计为主线，兼顾政府审计、内部审计的相关内容。我们相信，这套译丛的出版，必将大大开阔广大学子的学术视野，丰富专家学者从事会计研究的背景材料，继而为中国会计教育和会计改革的发展作出应有的贡献。

这套译丛的出版是一项长期的工作，译丛的选题是开放式的，我们真诚地欢迎会计学界的专家、学者在关注这套译丛的同时，能给予它更多的支持，把优秀的会计类图书推荐给我们。

自管理会计从传统的财务会计中分离出来以后，管理会计的发展先后经历了两个重要的阶段：一是以规划控制为主的传统管理会计阶段，二是以预测决策为主的现代管理会计阶段。20 世纪后期，特别是 20 世纪 80 年代以来，为了适应社会经济环境的重大变化和科学技术条件的迅速发展，管理会计进入了一个大变革和大发展的历史时期，从而形成了许多新的领域，使得管理会计无论在广度上还是在深度上、也无论在实践上还是在理论上都提升到了一个新的水平。

应当看到，管理会计的最新发展是以西方的生产组织革新和科技进步为背景的，从这个层面上看，了解和认识管理会计在西方社会的发展，对推动经济全球化条件下的中国管理会计的应用和发展具有重要的意义。正是基于这样一种考虑，我们一直希望能够把西方当代具有代表性的一些管理会计文献系统地介绍到国内来。巧合的是，2001 年下

半年，中国人民大学出版社也在着手做这项工作，并准备组织翻译一套会计经典译丛，于是，我们承接了其中《管理会计——发展的方向》一书的翻译工作。

《管理会计——发展的方向》(Management Accounting: Pathways to progress)一书的作者布拉米奇(M. Bromwich)和比姆尼(A. Bhimani)均来自英国，他们是英国特许管理会计师协会(The Chartered Institute of Management Accountants)的研究人员。早在1989年，他们就出版了《管理会计——发展而非革命》(Management Accounting: Evolution Not Revolution)一书，在那本书中，作者就注意到了当时企业所普遍采用的革新的生产体系、先进的生产技术和许多新的组织和管理方法给管理会计所带来的挑战，并提及了人们对管理会计现状的责难以及怎样用现存的管理会计方法去解决问题，怎样去发展和应用已有的研究成果，同时还建设性地提出了进一步研究的方向。应该说，我们所翻译的这本《管理会计——发展的方向》是作者上一本书的延续和发展，在这本书中，两位英国学者继续考察了20世纪80年代以后英国企业在生产技术和方法方面的诸多重大变化，以及这些变化对于管理会计发展的深远意义；阐释了管理对信息质量要求的变化、新的沟通方式和渠道以及组织结构变化对于帮助管理会计人员应对新环境的重要意义。尤其值得一提的是，本书有相当一部分的研究是以对英国、北美和日本的管理会计的实证研究为依据进行的，其中的很多观点都令人耳目一新，发人深省。例如，作者在讨论日本管理会计发展过程和演变趋势时提到，日本管理会计发展的两个重要经验是会计和企业战略的紧密结合以及财务信息和非财务信息的综合利用；在研究北美管理会计面临的挑战时提到，管理会计缺乏革新的一个主要原因是，企业首先关注的是证券市场上的短期会计信息和财务会计报告所标示的结果；在考察英国管理会计实务时提到，管理会计人员要理解生产过程并要将管理会计系统通过非正式的沟通渠道融入生产作业中，而且要重视非财务评价标准的使用；等等。我们将这本书通过另一种语言表达出来，目的就是让更多的人能够感悟和分享这些精辟的论述。

本书的翻译工作由集体完成，徐经长副教授负责翻译工作的组织和初译稿的审校，其他参译人员有中国人民大学商学院研究生杨轶、唐圣林和刘昕。在翻译过程中，我们把忠于原著、表述准确、用词统一作为起码的技术性要求，并为之作了积极的努力。尽管如此，译文中的生涩乃至词不达意仍然难免，恳请读者提出宝贵意见。

2002 年 12 月

受特许管理会计师协会之托，继《管理会计——发展而非革命》(Bromwich and Bhimani, 1989)之后，我们又推出了这本书《管理会计——发展的方向》。

许多国家，不论是成熟的还是新兴的工业化国家，由于竞争日趋激烈，外部环境和生产条件都经历着日新月异的变化。许多企业都采用了革新的生产体系、先进的生产技术和许多新的组织和管理方法。有人认为管理会计的发展滞后于这些变化，正面临着一场危机。确实，由于环境变化而需要管理会计做出相应改变的呼声已经越来越高。

在英国，对于管理会计应进行什么性质的变革还没有形成任何一种主流的观点，在实务中也没有进行全面的改革。然而，在这个报告中，我们评价了管理会计可能的一些改进，并且提出了一些可能具有实际操作意义的方法来帮助会计人员应对本报告中提到的那些挑战。

为这项研究出版的第一部书是由特许管理会计师协会在 1986 年 10 月资助的。在那本书中，我们提到了对管理会计现状的责难以及怎样用现存的管理会计方法解决问题，应用这方面研究的成果以及明确进一步研究的方向。

现在的研究保留了上次大量的内容，对原来的问题作了进一步的探讨。我们研究了一些英国企业由于采用了先进的生产技术和和管理方法而发生的变化，以及这些变化对于管理会计的深远意义。我们研究了管理对信息质量要求的变化、新的沟通方式和渠道以及组织结构变化对于帮助管理会计专业人员应对新环境的意义。

本书的研究是以英国、北美和日本的实证研究结果为依据进行的。这些实证研究分别由各自独立的研究人员进行。本书记录了这些国家管理会计处理程序的变化，试图阐明技术、组织程序和管理的变化对于管理会计所产生的影响。

本书比以前的研究更多地提到了管理会计师所面临的机遇。第一部书出版后我们用更多的时间着重研究了一些加强会计人员在企业中作用的管理会计方法，其中有一些是比较新的方法，另一些则比较多地在实践中受到检验。越来越多的国家正经历着全球化的竞争，由此引发的要在动态环境下加强会计人员的作用，这正是本书的标题《管理会计——发展的方向》所表达的我们的期望。

本书的所有章节都补充了新的内容，因为只有这样才能更好地反映上本书之后出现的新的机遇和挑战。特别是关于日本的那一章（第 6 章）我们详述了日本企业面临的环境和它们的管理方法，这样我们才能充分理解它们的会计系统以及其中对于西方有借鉴意义的经验。第 2 章讲述了新的技术和管理方法的创新，是为了能够阐明这些变革对于管理会计的影响已经越来越深入了。

本书又增添了新的一章（第 3 章），试图研究产生的影响，并讨论了所有可能应对行业环境变化的新会计方法。这就使得重点讲述北美和英国的那两章（第 7 章和第 8 章）更加关注于分析在面临本书所提到的机遇和挑战时，实证研究方法在会计方法、模型以及它们的特点方面所发生的变化。

在合适的地方我们简要提及了极具创新意义的法国和德国会计

方法。由于篇幅和时间的限制以及我们缺少相关的英文文献，这些国家的管理会计的做法在本报告中没有进行充分讲述。因此，这些领域急需进一步研究。

全新的一章(第5章)关于管理会计的战略内容着重解释了战略管理会计的相对比较新的观点。第4章则讲到处理固定管理费用的新方法，其中包括一个特许管理会计师协会资助的研究项目——《高科技企业中固定管理费用的分配》(Bromwich and Wang, 1993)中的部分研究结果。

本书的目的就是试图在相对全面的范围内对最近一段时间所提及的可运用的会计方法予以具体的讲述。本书从组织和经济的角度考察了这些方法存在的原因及其优缺点，并对这些方法能否在将来进一步提高会计人员在企业中的作用进行了评估和分析。我们认为，许多会计方法确实是指明了企业管理改进的方向，其中一些已经在实践中经过了检验，另一些是比较新的思路 and 想法。

反映英国和其他的一些地方的企业中管理会计系统变化的实证研究越来越多，特别是一些涉及到作业会计的方法。许多这样的实证研究是由特许管理会计师协会资助的，作为该协会研究政策的一部分。该协会的研究政策鼓励研究人员研究产品市场和新的产业环境的变化给管理会计带来的影响。

本书在更广泛的意义上研究了英国和其他国家企业中采用的新的管理会计方法，综合了以上实证研究的结果，并为其做了补充。我们建议特许管理会计师协会致力于研究管理会计实践的前沿问题，以此来保证会计从业人员在企业管理中发挥更大的作用。我们在本书中讲述了管理会计发展的前景并提出了可行性建议，希望能够对会计执业人员应对行业和市场环境的剧烈变化做出一点贡献。

布拉米奇和比姆尼

1994年2月

致 谢

首先我们要对公司管理人员、顾问和研究人员表示感谢，他们牺牲自己的时间帮助我们完成这个项目，同时感谢对本书做出评价的各行各业人士。我们还要感谢特许管理会计师协会研究科技中心主席保罗·普洛曼(Paul Plowman)先生和特许管理会计师协会研究中心主任安德烈亚·杰弗里斯(Andrea Jeffries)女士以及研究中心的工作人员，特别是梅莱(Mai Lai)，他帮助我们搜集和分析了大量相关文献。在特许管理会计师协会出版社的全力配合下，我们才得以尽快出书，在此表示衷心的感谢。同时我们还要感谢特许管理会计师研究基金会为这个项目提供了资金。对安·克拉茨利(Ann Cratchley)，多萝西·理查德(Dorothy Richard)和克劳迪娅·芬尼根(Claudine Finnegan)为本书所做的文字和打印工作在此也一并表示感谢。

第 1 章 引言及经营管理概述	1
1.1 引言	1
1.2 经营管理概述	4
1.3 发展的方向	10
1.4 本书的结构	15
第 2 章 自动化技术与管理创新	20
2.1 引言	20
2.2 自动化技术	21
2.3 管理创新	27
2.4 结论	35
第 3 章 新兴的成本管理方法	36
3.1 引言	36
3.2 全面质量管理和会计	37
3.3 适时制的会计核算	41
3.4 会计账目表	48
3.5 自动化和作业成本法	49

第 4 章 固定费用：新趋势	82
4.1 引言	82
4.2 酌量成本与费用	86
4.3 监管资源	89
4.4 联合成本与共同成本	90
4.5 一份基于成本特性的会计报告	101
4.6 结论	106
第 5 章 战略度量	108
5.1 引言	108
5.2 战略管理会计的定义	110
5.3 战略管理会计和战略	113
5.4 战略管理会计的方法	116
5.5 结论	127
第 6 章 日本管理和日本管理会计	130
6.1 引言	130
6.2 日本“魔术”	131
6.3 日本公司和公司环境的特性	134
6.4 成本会计和成本控制会计	144
6.5 结论	156
第 7 章 北美洲的观点	158
7.1 引言	158
7.2 会计改革：北美的经验	162
7.3 区域研究：组织的含义	175
7.4 结论	179
第 8 章 英国的观点	181
8.1 引言	181
8.2 管理会计实务的普遍趋势	182
8.3 结论	200
第 9 章 管理会计的展望	203
9.1 引言	203
9.2 组织和管理的观点	204

9.3 发展的方向	206
9.4 总结性评论	214
词汇表	216
参考文献	219

引言及经营管理概述

1.1 引言

这本书是继特许管理会计师协会资助的项目《管理会计——发展而非革命》(Bromwich and Bhimani, 1989)之后出版的第二本书。前一本书研究了企业内部发生的变化,评价了这些变化要求管理会计做出相应的改变的观点。

20世纪80年代以来,西方国家的产业不得不对众多的挑战。其中包括需要增加支出研发费用以及把主要投资转到新技术和供应链上。国际市场上的竞争者也对企业臃肿的管理机构提出了挑战,迫使企业精简机构,提高生产率,在全球经济衰退的环境下,应对世界级企业的挑战。

面对挑战,我们还能做的就是使产品多元化,提高产品质量,完善交货流程,以及增强适应性来

满足新的消费者需求和日益激烈的全球化竞争。

英国企业的业绩正在提高是不言而喻的。虽然整个 20 世纪 80 年代产值仅增加了 2%，但是主要是由于减少了雇员，使得生产率增加了 5%。如果把制造业的雇员数量作为衡量英国生产基础的标准，那么这个基础在这段时间几乎下降了 40%。另一些衡量的标准，比如净资产就没有那么大幅度的下降，但是普遍也要下降 20%。1992—1993 年，产量增加了 2%，生产率增加了 7.25%，工资成本下降了 2%。1992 年以来，生产率比工资成本增加得更快，因此相对于人工成本，增加了制造成本的竞争力 (Lind, 1993)。大部分业绩的提高都是最近才出现的，并且掩盖了投资和商业研发方面不尽人意的数字以及全球贸易长期下降的趋势。最近一项研究使用了 371 个变量衡量了各国的综合竞争力，并认为英国是排在第 16 位的具有竞争力的国家。更令人惊奇的是，在竞争力的评分表上，日本为 200 分，美国为 125 分，而英国仅得 -40 分 (World Competitiveness Report, 1993)。

同样地，在 80 年代中后期，管理会计也面临着巨大的挑战。一位著名评论家卡普兰 (Kaplan) 说：

管理会计使得公司朝相反的方向发展，给影响公司发展的经理不合理的回报，并且也没有为业绩的改善提供应有的激励 (1988b, p. 40)。

同时，他批评会计人员已经远远落后于时代，

还在依赖 60 年前、80 年前甚至 100 年以前所进行的管理会计的革新来从事会计工作 (Kaplan, 1986a, p. 7)。

管理会计面临的这些挑战已经越来越为人们所熟知，并且已经在《管理会计——发展而非革命》一书中分析过。在本书的第 3 章将对这一问题作进一步的阐述 (可参见 Drury, 1992, pp. 1 - 13; Ashton et al., 1991, pp. 1 - 16)。其中包括：

(1) 管理会计从属于财务会计，但是在财务会计中允许的随意的分配在管理会计中不能反映当今制造行业的成本动因。

(2) 传统的产品成本算法不能反映应用新技术的企业成本模式，比如那些应用适时制系统和先进的供应系统的企业。因此传